

Professor Dr. Axel Haller und Dr. Jürgen Ernstberger, Regensburg\*

## Global Reporting Initiative – Internationale Leitlinien zur Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten

Nachhaltigkeitsberichterstattung ist nicht nur für Großunternehmen und deren Wirtschaftsprüfer sondern zunehmend auch für mittelständische Unternehmen ein Thema von wachsender Bedeutung. Seit 1997 verfolgt die Global Reporting Initiative (GRI) das Ziel, die Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten international voranzutreiben und diesbezüglich weltweit anwendbare, adäquate Regeln zu entwickeln. Mit dieser Aufgabenstellung erfüllt sie jene Rolle, die sich ehemals das International Accounting Standards Committee (IASC) im Bereich der Finanzberichterstattung zuschrieb. Im Gegensatz zu den Anfangsjahren des IASC unterliegt die GRI jedoch bereits in ihren ersten Jahren einer großen Entwicklungsdynamik und erfreut sich einer rasant wachsenden Aufmerksamkeit bei Unternehmen und Institutionen in vielen Ländern. Gleichwohl fand sie in der deutschen Literatur zur Unternehmensberichterstattung bisher keine Beachtung – und dies, obwohl sie sich mit zentralen und aktuellen Fragen der Inhalte von Unternehmensberichten beschäftigt. Anlässlich der Verabschiedung der dritten Generation ihrer Leitlinien Anfang Oktober widmet sich der nachfolgende Beitrag der GRI und stellt sie in den Kontext der zunehmenden Dimensionserweiterung der Unternehmensberichterstattung. Er beschreibt ihre Organisation sowie das von ihr erarbeitete Regelwerk und zieht Parallelen zur Entwicklung des IASC.

### 1. Bedeutung der Nachhaltigkeitsthematik

Immer mehr Unternehmen publizieren neben den tradierten Finanzdaten Informationen mit sog. „Nachhaltigkeitsbezug“ in Geschäftsberichten oder in eigenen sog. „Nachhaltigkeitsberichten“ (teilweise auch als Sustainability-, Corporate Social Responsibility- oder Sozial-Bericht u. Ä. bezeichnet). So gaben in einer diesjährigen Studie 87,5% der antwortenden DAX-Unternehmen an, nichtfinanzielle Leistungsindikatoren mit Nachhaltigkeitsbezug in ihren Geschäftsberichten (im Wesentlichen im Lagebericht) des Jahres 2005 integriert zu haben.<sup>1</sup> 2004 veröffentlichten bereits 53 der größten 150 Unternehmen in Deutschland einen eigenständigen Nachhaltigkeits- oder vergleichbaren gesellschaftsbezogenen Bericht.<sup>2</sup> Europaweit erstellen 2006 sogar schon 90% der 100 größten Unternehmen einen solchen Bericht.<sup>3</sup>

Im Zuge der wachsenden Veröffentlichung solcher Berichte stellt sich mittlerweile verstärkt die Frage nach der Prüfung von deren Qualität und Zuverlässigkeit, womit sich neben anderen Institutionen<sup>4</sup> vor allem auch der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer sowie einzelne Wirtschaftsprüfungsgesellschaften beschäftigen.<sup>5</sup> Deutliches Zeichen hierfür sind zum einen auf nationaler Ebene die Verabschiedung des PS 821 „Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung oder prüferischer Durchsicht von Berichten im Bereich der Nachhaltigkeit“<sup>6</sup> sowie auf internationaler Ebene die Aktivitäten der Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)<sup>7</sup> und des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)<sup>8</sup>.

Die Veröffentlichung solcher Berichte ist eine Folge der wachsenden Erwartungshaltung der Gesellschaft, vertreten durch Medien, zahlreiche Interessengruppen und nicht zuletzt die Politik, an das

Unternehmensmanagement, ihrer von herrschenden gesellschaftlichen Werten abhängigen gesamtgesellschaftlichen Verantwortung gerecht zu werden. Als wesentliche Ausprägung dieser Verantwortung wird seit einigen Jahren die Ausrichtung der Unternehmensziele und die Implementierung entsprechender Management- und Überwachungssysteme (Corporate Governance) am sog. Nachhaltigkeitsprinzip verstanden. Dieses ist mittlerweile fester Bestandteil politischer Strategien, die sowohl international (z. B. UN<sup>9</sup>, EU<sup>10</sup>) als auch national (Deutschland<sup>11</sup> und viele andere Länder<sup>12</sup>) in den letzten Jahren formuliert wurden. Unter dem Prinzip der Nachhaltigkeit versteht man einen langfristig ausgerichteten, ganzheitlichen Optimierungsansatz, der zu einer gesellschaftlichen Entwicklung führen sollte, die „... den Bedürfnissen der heutigen Generation entspricht, ohne die Möglichkeiten künftiger Generationen zu gefährden, ihre eigenen Bedürfnisse zu befriedigen und ihren Lebensstil zu wählen.“<sup>13</sup> Hierbei wird die

\* Professor Dr. Axel Haller ist Inhaber des Lehrstuhls „Financial Accounting and Auditing“ an der Universität Regensburg. Dr. Jürgen Ernstberger ist dort als wissenschaftlicher Mitarbeiter tätig. Die Autoren danken Karin Pfauntsch für ihre Unterstützung bei der Datenrecherche. Mehr über die Verfasser erfahren Sie auf S. XII.

1 Vgl. Deloitte, Langfristig mehr Wert, 2006.

2 Vgl. Loew/Clausen/Westermann, Nachhaltigkeitsberichterstattung in Deutschland, 2005.

3 In den USA sind es 54 %, im „Rest der Welt“ 61 %; vgl. Context, Global Corporate Responsibility Reporting trends 2006; London 2006. Eine Studie von KPMG zeigt zwischen den Jahren 2002 und 2005 bei den weltweit größten 250 Unternehmen einen Anstieg an publizierten Nachhaltigkeitsberichten um 7 %-Punkte (von 45 % auf 52 %); vgl. KPMG, International Survey of Corporate Responsibility Reporting, Amsterdam 2005. Eine ebenfalls deutliche Zunahme solcher Berichte zeigt ACCA, Towards transparency: progress on global sustainability reporting 2004, London 2004.

4 Zu einem Überblick über solche Institutionen siehe KPMG/UNEP, Carrots and Sticks For Starters, Paris/Parktown 2006.

5 Der größte Teil der Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten wird von den großen international tätigen Prüfungsgesellschaften durchgeführt; vgl. für Deutschland Clausen/Loew, Mehr Glaubwürdigkeit durch Testate? – Kurzfassung, 2005, S. 2. Von der Relevanz der Thematik zeugen auch die Einrichtung eigener Abteilungen bei den großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sowie deren zunehmende Anzahl an Veröffentlichungen zu diesem Gebiet; vgl. z. B. neben den anderen in diesem Beitrag zitierten Publikationen PWC, Corporate Responsibility, 2006.

6 Vgl. IDW-FN, 2006, 475–489.

7 Vgl. FEE, Call for Action – Assurance for Sustainability, Brüssel 2004; FEE, Discussion Paper – Key Issues in Sustainability Assurance – An Overview, 2006.

8 Vgl. IAASB, Assurance Aspects of G3 – The Global Reporting Initiative's 2006 Draft Sustainability Reporting Guidelines, 2006; IAASB, ISAE 3000 (rev.) „Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information“, New York 2004.

9 Z. B. Johannesburg Declaration on Sustainable Development 2002, www.un.org/esa/sustdev/documents/WSSD\_POI\_PD/English/POI\_PD.htm.

10 Z. B. EU-Kommission, Grünbuch zur sozialen Verantwortung der Unternehmen, Brüssel 2001; Rat der EU, Erneuerung der Strategie einer Nachhaltigen Entwicklung, 10117/06, Brüssel 2006.

11 Bundesregierung, Perspektiven für Deutschland – Unsere Strategie für eine nachhaltige Entwicklung; www.nachhaltigkeitsrat.de/n\_strategie/strategie\_2002/index.html, 2002, und www.nachhaltigkeitsrat.de/n\_strategie/strategie\_2004/index.html; als Beratungsgremium zur Erreichung der Strategie wurde der sog. Nachhaltigkeitsrat von der Bundesregierung eingerichtet; www.nachhaltigkeitsrat.de.

12 Siehe für einen Überblick Bertelsmann Stiftung, Partner Staat? CSR-Politik in Europa, 2006.

13 Hauff, in: ders. (Hrsg.), Unsere gemeinsame Zukunft – Der Brundtland-Bericht der Weltkommission für Umwelt und Entwicklung, 1987, S. 46.

Entwicklung in drei Dimensionen aufgespalten, nämlich in die ökonomische, die ökologische und die soziale Dimension. Aufgrund dieser gesellschaftlichen Zielsetzung, die aus den vordringlichen Herausforderungen unserer globalen Gesellschaft resultieren<sup>14</sup>, setzt sich immer stärker die Auffassung durch, die Unternehmensleistung am Maß der Einbeziehung des Nachhaltigkeitsprinzips in die strategischen und operativen Zielsetzungen des Unternehmensmanagements sowie dem Grad der Zielrealisation zu messen, d.h. letztlich an den Wirkungen des Unternehmens auf die drei Nachhaltigkeitsbereiche seines Umfelds, „(Makro-) Ökonomie“, „Ökologie“ und Sozialgesellschaft, sowie dem Bemühen des Managements, diese im Sinne der Nachhaltigkeit möglichst positiv zu gestalten.<sup>15</sup> Die Ausrichtung der Unternehmensführung an diesem als „Nachhaltigkeitsleistung“ („Sustainability Performance“) bezeichneten, nicht monetär messbaren, pluralistischen, vielschichtigen, äußerst komplexen und schwerlich abbildbaren Leistungsmaßstab tangiert nicht nur die Corporate Governance, sondern sämtliche Funktionen eines Unternehmens, da Leistung mehrdimensional definiert und konfligierende Leistungsziele und -ausprägungen ständig gegenseitig abzuwägen sind.

Wie eine aktuelle Studie der Bertelsmann Stiftung zeigt, setzen sich nicht nur Großunternehmen mit ihrer sozialen Verantwortung aktiv auseinander, sondern vor allem auch mittelständische Unternehmen<sup>16</sup> und entwickeln Maßnahmen, dieser zu begegnen. Auch die Kommunikation der Ausübung ihrer Verantwortlichkeit wird hierbei als immer wichtiger gesehen. Dabei wählen mittelständische Unternehmen insbesondere Teile des Geschäftsberichts, Pressemitteilungen und entsprechende Informationen auf Internetseiten als Medium, um über ihre gesellschaftliche Verantwortung bzw. ihre Nachhaltigkeitsleistung zu berichten.<sup>17</sup>

Diese verbreitete Auseinandersetzung von Unternehmen mit ihrer sozialen Verantwortung ist (nicht ausschließlich, aber primär) eine Reaktion auf die diesbezüglichen Erwartungen ihrer Stakeholder wie Kunden, Lieferanten, Mitarbeiter und Kapitalgeber.<sup>18</sup> Insbesondere langfristige Investoren scheinen der Ausrichtung der Corporate Governance an der Nachhaltigkeitsleistung eine wachsende Bedeutung bei zu messen; nicht zuletzt aufgrund der Auffassung, dass gesellschaftlich verantwortlich handelnde Manager früher Marktchancen erkennen, das Unternehmensrisiko reduzieren und die -effizienz steigern. Hiervon zeugen u.a. die Einrichtung sog. Sustainability-Fonds und -Indizes sowie das Aufstellen von Investmentregeln, die Nachhaltigkeitsausrichtung des Investitionsobjekts bei der Anlageentscheidung zu berücksichtigen (Schlagwort: Social Responsibility Investment (SRI)).<sup>19</sup> Als Folge der Erwartungshaltungen ihrer Stakeholder erkennen immer mehr Manager die Bedeutung der Nachhaltigkeitsleistung für die Chancen-/Risiko-Position sowie die Reputation und Marke ihres Unternehmens und damit für dessen langfristige Entwicklung sowie die Höhe des Unternehmenswertes.<sup>20</sup> Um diese positiven Effekte zu erreichen und den Stakeholdern die Möglichkeit zu geben, sich über die Ausprägung und das Niveau der Wahrnehmung der Verantwortung regelmäßig informieren zu können, sind entsprechende Informationen hierüber unverzichtbar, womit sich die eingangs erwähnte Zunahme solcher Informationsbestandteile in Geschäftsberichten und die Publizität von Nachhaltigkeitsberichten erklären lässt.

Allerdings leidet bisher die Nützlichkeit solcher Berichterstattungsformen wesentlich unter deren subjektiver Gestaltung und der nicht einheitlichen Definitionen der Leistungsparameter, was die Vergleichbarkeit der Informationen beeinträchtigt und das Misstrauen unterstützt, diese Berichte würden von Unternehmen primär als reine PR-Instrumente missbraucht werden. Um diese Situation zu ändern, haben sich sowohl national<sup>21</sup> als auch inter-

national<sup>22</sup> einige Initiativen herausgebildet, die Leitlinien zur Erstellung solcher Berichte erarbeiten und dadurch zu einer Harmonisierung dieser Art von Berichterstattung beitragen wollen.<sup>23</sup> Dabei hat sich in den letzten fünf Jahren die *Global Reporting Initiative (GRI)* als maßgebliche Initiative herauskristallisiert, deren Regeln mittlerweile weltweit die höchste Akzeptanz besitzen. Da dieser Institution bisher in der deutschen Rechnungslegungsliteratur noch nicht die ihr gebührende Aufmerksamkeit geschenkt wurde und ihr Regelwerk vor wenigen Tagen neu verabschiedet wurde, werden nachfolgend Organisation und Arbeit dieser Initiative näher dargestellt und ihre Regeln erläutert. Aufgrund ähnlich formulierter Zielsetzungen und ähnlicher konzeptioneller Strukturen werden an wesentlichen Punkten Vergleiche zur Entwicklung des IASC und dessen Rolle zur internationalen Harmonisierung der finanziellen Berichterstattung angestellt. Diese Betrachtung soll vor allem deutlich machen, dass Unternehmen und deren Berater sich rechtzeitig näher mit der GRI und ihrem Regelwerk auseinandersetzen sollten, um auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht wieder – wie bei den IAS Ende der 1990er Jahre – von Entwicklungen, die sich bereits lange vorher ankündigten, überrascht oder gar „überrollt“ zu werden.

## II. Entwicklung und Ziel der GRI

Die Gründung der GRI im Jahre 1997 geht auf eine gemeinschaftliche Initiative der US-amerikanischen Nichtregierungsorganisation *Coalition for Environmentally Responsible Economics (CERES)* und des *Umweltprogramms der Vereinten Nationen (UNEP)* zurück. Die Idee war, durch die Aufnahme von Nachhaltigkeitsaspekten in die Unternehmensberichterstattung Unternehmen zu einem verantwortlicheren Handeln gegenüber der Gesellschaft zu bewegen. Im Jahre 2002 wurde der GRI eine eigene Rechtsform gegeben, indem sie in eine Stiftung niederländischen Rechts mit Sitz in Amsterdam umgewandelt wurde. Deshalb lautet der vollständige Name der Organisation „Stichting Global Reporting Initiative“.<sup>24</sup>

Ähnlich dem IASC/IASB für die Finanzberichterstattung, hat es sich die Global Reporting Initiative (GRI) für die Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten zur Aufgabe gemacht, international an-

14 Insbesondere verursacht durch die weltweiten sozialen Zusammenhänge und Abhängigkeiten sowie die Begrenztheit der natürlichen Ressourcen; vgl. u.a. Kuhnert/Tuncker/Andersen/Liedtke, *Responsible Corporate Governance*, 2004; Institute of Chartered Accountants in England and Wales, *Information for Better Markets – Sustainability: the role of accountants*, London, 2004.

15 Die gesellschaftsbezogene Betrachtung der Unternehmensaktivitäten gab es bereits im Rahmen der engagierten Diskussion um die sog. „Sozialbilanz“ bzw. „Gesellschaftsorientierte Unternehmensrechnung“ in den 1970er Jahren; vgl. u.a. Dierkes/Bauer, *Corporate Social Accounting*, New York et al. 1973; Dierkes, *Sozialbilanzen*, 1974; v. Wysocki, *Sozialbilanzen*, 1981; Fischer-Winkelmann, *Gesellschaftsorientierte Unternehmensrechnung*, 1980. In ihrer globalen, politischen und gesellschaftlichen Verbreitung sowie institutionellen Wirkung ist sie momentan jedoch viel stärker ausgeprägt als damals.

16 Vgl. Bertelsmann Stiftung, *Die gesellschaftliche Verantwortung von Unternehmen*, 2006, S. 14.

17 Vgl. Bertelsmann Stiftung (Fn. 16), S. 29.

18 Vgl. Kuhnert/Tuncker/Andersen/Liedtke (Fn. 14), S. 34 ff. Siehe auch Köppl/Neureiter (Hrsg.), *Corporate Social Responsibility*, Wien 2004.

19 Siehe zu SRI Sullivan/Mackenzie (Hrsg.), *Responsible Investment*, 2006. Nachhaltige Investments stiegen in den letzten vier Jahren im deutschsprachigen Raum um 120 %, vgl. [www.forum-ng.de](http://www.forum-ng.de) und [www.nachhaltiges-investment.org](http://www.nachhaltiges-investment.org).

20 Vgl. u.a. Slater/Gilbert, *Environmental Quality Management*, 3/2004, 41 ff.; Forum for the Future, *Accounting for Sustainability*, London 2003.

21 Z.B. Institut für ökologische Wirtschaftsforschung/Institut für Markt – Umwelt – Gesellschaft, *Der Nachhaltigkeitsbericht*, 2001.

22 CSR Europe, *Corporate Social Responsibility (CSR) kommunizieren*, [www.csreurope.org](http://www.csreurope.org); World Business Council for Sustainable Development, *Sustainable development reporting – Striking the balance*, Genf 2001 ([www.wbcsd.org](http://www.wbcsd.org)).

23 Siehe für eine Übersicht KPMG/UNEP (Fn. 4), S. 16–27.

24 Vgl. GRI Incorporation of Stichting Global Reporting Initiative, Amsterdam 2002, S. 2. Als ein sog. „UNEP Collaborating Centre“ ist sie weiterhin mit der UN verbunden.



wendbare Regeln zu entwickeln, diese kontinuierlich zu verbessern und an die Bedürfnisse der Stakeholder anzupassen sowie sich für deren weltweite Akzeptanz einzusetzen.<sup>25</sup> Im Gegensatz zu den IFRS sind die Regeln nicht nur auf Unternehmen beschränkt, sondern sie sollten alle Arten von Institutionen (die GRI spricht von „Organizations“), die einen Nachhaltigkeitsbericht erstellen, in die Lage versetzen, ein getreues Abbild ihrer wirtschaftlichen, ökologischen und sozialen Effekte auf ihr Umfeld zu geben.<sup>26</sup> Das Regelsystem soll dazu beitragen, dass die Nachhaltigkeitsberichterstattung hinsichtlich Vergleichbarkeit, Verlässlichkeit, Überprüfbarkeit und Aktualität der Finanzberichterstattung entspricht.<sup>27</sup> Dabei sollte das Sustainability Reporting das Financial Reporting nicht ersetzen, sondern ergänzen, indem es die Leistung von Unternehmen in einen deutlich breiteren Kontext stellt und die makroökonomischen und gesellschaftlichen Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit in den Mittelpunkt rückt. Die GRI hat die Vision, dass „reporting on economic, environmental, and social performance by all organizations becomes as routine and comparable as financial reporting“.<sup>28</sup>

### III. Konzept der GRI

Die GRI sieht ihre zentrale Funktion darin, allen Interessengruppen (Ersteller von Nachhaltigkeitsberichten, institutionelle Investoren, Arbeitnehmer-, Menschenrechts- und Umweltschutzorganisationen u. Ä.), die an einer Verbreitung und Verbesserung der Nachhaltigkeitsberichterstattung interessiert sind und daran mitarbeiten wollen, eine Plattform zu bieten, dieses Ziel gemeinschaftlich zu erreichen. Dieser Ansatz wird als *Multi-Stakeholder-Engagement-Concept* bezeichnet.<sup>29</sup> Aus diesem Grunde versucht die GRI auch Grundsätze und Leitlinien von anderen Organisationen und Initiativen, die sich für eine verbreitete Implementierung des Nachhaltigkeitsprinzips und der Sozialen Verantwortung von Unternehmen in die Corporate Governance- und Management-Systeme einsetzen, in ihrem Regelwerk zu berücksichtigen.<sup>30</sup> Hierzu zählen u. a. der Global Compact der UN<sup>31</sup>, die Guidelines for Multinational Enterprises der OECD<sup>32</sup>, der ISO 14001<sup>33</sup> und der SA8000 der Social Accountability International (SAI)<sup>34</sup>. Nicht zuletzt war ein Ziel der jüngsten Überarbeitung der GRI Guidelines, eine Kompatibilität mit dem Global Compact der UN herzustellen, d. h. zu erreichen, dass mit der Anwendung der GRI-Regeln ein Unternehmen auch die Berichterstattungsanforderungen des Global Compact erfüllt.<sup>35</sup>

### IV. Bedeutung der GRI

Durch ihre breite Stakeholder-Ausrichtung entwickelte sich die GRI zur maßgeblichen Autorität bezüglich der Entwicklung von Sustainability Reporting Standards<sup>36</sup>, was sich auch in empirischen Erhebungen von publizierten Nachhaltigkeitsberichten widerspiegelt.<sup>37</sup> Mittlerweile publizieren mehr als 850 Organisationen Nachhaltigkeitsberichte, in denen die GRI-Guidelines als Basis erwähnt werden.<sup>38</sup> Ähnlich wie die IFRS haben die GRI-Standards keine unmittelbare Verbindlichkeit, ihre Einhaltung resul-

tiert jedoch aus dem von Stakeholdergruppen (NGOs u. SRI-Investoren sowie SRI-Rating Institutionen<sup>39</sup>) aufgebauten Marktdruck bzw. der Erkenntnis des Unternehmensmanagements, mit einem normierten Nachhaltigkeitsbericht seiner gesellschaftlichen Verantwortung gerecht zu werden und Impulse für die Implementierung der Social Responsibility in die Corporate Governance zu erhalten.

### V. Organisationsaufbau

Seit ihrer Umwandlung in eine selbstständige Institution im Jahr 2002 besitzt die GRI die in Abbildung 1 dargestellte und im Folgenden näher erläuterte, jener des IASC in der Vergangenheit vergleichbare Organisations- und Governancestruktur.<sup>40</sup>

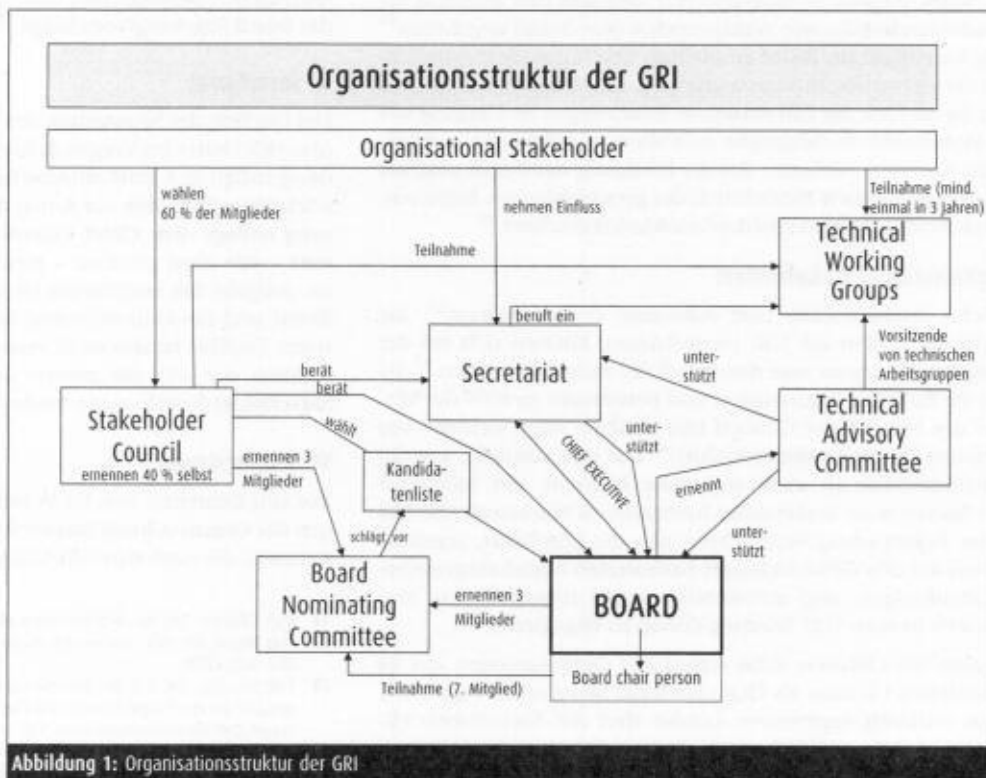


Abbildung 1: Organisationsstruktur der GRI

25 Vgl. GRI (Fn. 24), S. 2 f.

26 Vgl. GRI (Fn. 24), S. 3. Die Ausführungen in diesem Beitrag beschränken sich jedoch auf Unternehmen.

27 Vgl. Gordon, *Chartered Accountants Journal* 2004, S. 12.

28 Vgl. [www.globalreporting.org/home](http://www.globalreporting.org/home).

29 Vgl. GRI (Fn. 24), S. 3. D. h. als Stakeholder gelten – im Gegensatz zum gewöhnlichen Gebrauch des Begriffs – im Kontext der GRI auch die berichterstattenden Unternehmen selbst.

30 So basieren z. B. die gesellschaftlichen/sozialen Leistungsindikatoren der Guidelines u. a. auf Sozial-, Arbeits- und Menschenrechtsstandards der UN, der OECD, der International Labour Organisation (ILO) etc.; vgl. GRI, *Sustainability Reporting Guidelines Version 3.0*, Amsterdam 2006, S. 30 ff.

31 Vgl. [www.unglobalcompact.org](http://www.unglobalcompact.org).

32 Vgl. OECD, *Die OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen*, OECD 2000.

33 Vgl. [www.iso14001.com](http://www.iso14001.com).

34 Vgl. [www.sa8000.org](http://www.sa8000.org).

35 Vgl. [www.globalreporting.org/ReportingFramework/CRAAlliance/](http://www.globalreporting.org/ReportingFramework/CRAAlliance/).

36 Vgl. Werner, in: Bussler/Fonari (Hrsg.), *Sozial- und Umweltstandards bei Unternehmen: Chancen und Grenzen*, 2005, S. 73; KPMG/UNEP (Fn. 8), S. 16.

37 Vgl. u. a. KPMG, (Fn. 3), S. 20; Clausen/Loew (Fn. 5), S. 2; Context (Fn. 3), S. 13; Deloitte (Fn. 1), S. 9.

38 Vgl. [www.globalreporting.org/AboutGRI/WhatWeDo/OurHistory/OurHistory.htm](http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhatWeDo/OurHistory/OurHistory.htm).

39 So sind die Normen auch Inhalt der Checklisten und Fragebögen, die von Ratingagenturen zur Beurteilung der Nachhaltigkeitsorientierung von Unternehmen im Vorfeld der Aufnahme von Unternehmen in spezifische Sustainability-Fonds erstellt werden; vgl. Werner (Fn. 36), S. 69.

40 Vgl. zur ursprünglichen Organisationsstruktur des IASC Haller, DB 1993, 1298 f.

## 1. Board of Directors

Das Board of Directors ist die letztentscheidende Instanz der GRI sowohl hinsichtlich ihrer strategischen Ausrichtung als auch bezüglich der konkreten Normen-Entwicklung.<sup>41</sup> Es besteht aus 16 Vertretern unterschiedlicher Organisationen und unterschiedlicher Nationalitäten.<sup>42</sup> 15 der Boardmitglieder werden vom Stakeholder Council gewählt, wobei ein Board Nominating Committee zuvor bereits eine Kandidatenliste anfertigt und dem Stakeholder Council vorlegt. Das Stakeholder Council kann diese Liste lediglich als Ganzes akzeptieren oder ablehnen.<sup>43</sup> Das sechzehnte Mitglied wird mit Mehrheitsbeschluss vom Board of Directors als Chief Executive selbst bestimmt, der gleichzeitig dem Secretariat vorsteht. Mit Ausnahme des Chief Executive wird das Board im 3-Jahreszyklus gewählt. Jedes Mitglied ist ehrenamtlich tätig und darf maximal für zwei aufeinanderfolgende Wahlperioden dem Board angehören.<sup>44</sup> Für die Aufnahme ins Board empfehlen sich führende Persönlichkeiten der relevanten Interessengruppen, die sich in ihren Berufen bereits für die Ziele der GRI einsetzen, Erfahrungen im Umgang mit Multi-Stakeholder-Beziehungen aufweisen und über ein entsprechendes Netzwerk verfügen. Bei der Besetzung des Board wird auf eine Ausgeglichenheit hinsichtlich der geographischen Regionen, den Stakeholdergruppen und des Geschlechts geachtet.<sup>45</sup>

## 2. Organisational Stakeholders

Sämtliche internationale oder nationale Organisationen<sup>46</sup>, die sich mit den Zielen der GRI identifizieren, können sich bei der GRI registrieren lassen und damit Teil der Initiative werden.<sup>47</sup> Sie bilden die Basis der Organisation und bestimmen zu 60% die Mitglieder des Stakeholder Council (die anderen 40% werden vom Stakeholder Council selbst gewählt).<sup>48</sup> Das GRI versucht, sowohl in institutioneller als auch regionaler Hinsicht, ein möglichst breites Spektrum an Stakeholder-Interessen zu repräsentieren. Mit erfolgter Registrierung verpflichten sich die Mitglieder, regelmäßig einen auf den GRI-Guidelines basierenden Nachhaltigkeitsbericht anzufertigen, und mindestens einmal innerhalb von drei Jahren sich in einer GRI Working Group zu engagieren.<sup>49</sup>

Zu Beginn des Oktobers 2006 waren 360 Organisationen aus 44 verschiedenen Ländern als Organizational Stakeholder registriert. Die am stärksten vertretenen Länder sind die Niederlande (40 Stakeholder), USA (38 Stakeholder) sowie Spanien (31 Stakeholder). Deutschland liegt an fünfter Stelle mit 29 Organisationen (u.a. Unternehmen wie RWE AG, SAP AG, BASF AG, BAYER AG, DaimlerChrysler AG, Deutsche Bank AG etc.).<sup>50</sup>

## 3. Stakeholder Council

Dieses aus zur Zeit 44 Vertretern verschiedener Stakeholdergruppen bestehende Organ<sup>51</sup> bringt die Anliegen der Stakeholder aktiv in die (Weiter-)Entwicklung der Guidelines beim Board ein. Darüber hinaus berät es das Board bei der Bestimmung der strategischen Ausrichtung der GRI und entscheidet über die Besetzung des Board.<sup>52</sup> Auch bei der Zusammensetzung des Stakeholder Council wird auf eine angemessene Repräsentanz der Interessengruppen und geographischer Regionen Wert gelegt.<sup>53</sup> Die Vertreter werden für zwei Jahre (mit einmaliger Verlängerungsmöglichkeit) gewählt.<sup>54</sup>

## 4. Technical Advisory Committee

Das Technical Advisory Committee ist ein Ausschuss, der zur Zeit aus 12 Experten verschiedenster Fachrichtungen wie Umwelt, Menschenrechte, Arbeit, Wirtschaft, Finanzen und Rechnungslegung besteht.<sup>55</sup> Das Komitee wird vom Board of Directors unter Absprache mit dem Stakeholder Council sowie dem Secretariat eingesetzt.<sup>56</sup> Es hat die Aufgabe, das Board sowie das Secretariat in der Fortentwicklung des GRI-Regelwerks zu beraten und ent-

sprechende Weiterentwicklungs- und Verbesserungsimpulse zu geben. Die Mitglieder des Komitees, die für zwei Jahre bestimmt werden (mit mehrmaliger Verlängerungsmöglichkeit), fungieren zumeist als Vorsitzende der technischen Arbeitsgruppen (siehe unten), die konkrete Inhalte zu spezifischen Bereichen des Reporting Framework erarbeiten.<sup>57</sup>

## 5. Technical Working Groups

Die Arbeitsgruppen werden – ähnlich den Steering Committees des IASC – vom Secretariat fallweise für bestimmte Zeit für spezifische Aufgabenstellungen bei der (Weiter-)Entwicklung der Guidelines eingerichtet. Darin erarbeiten ausgewählte Experten zu spezifischen Fragestellungen (wie z.B. Bestimmung von branchenspezifischen ökologischen bzw. sozialen Leistungsindikatoren) für das Board Regelungsvorschläge.<sup>58</sup>

## 6. Secretariat

Der Umfang des Secretariats, der bereits ca. 25 Mitarbeiter umfasst (das IASC hatte im Vergleich hierzu zehn Jahre nach seiner Gründung lediglich 5 Staff-Mitarbeiter<sup>59</sup>), kann als Zeichen für die beträchtliche Dynamik der Arbeit der GRI gewertet werden. Die Leitung obliegt dem Chief Executive (Generaldirektor), der seinerseits – wie oben erwähnt – gleichzeitig auch Mitglied des Board ist. Aufgabe des Secretariats ist die Umsetzung der Vorgaben des Board und die Unterstützung der Arbeit der verschiedenen Gremien. Darüber hinaus ist es verantwortlich für die operative Organisation der GRI, die interne und externe Kommunikation, die Stakeholder-Beziehungen sowie die Finanzmittelverwaltung.<sup>60</sup>

## VI. Finanzierung

Die GRI finanziert sich im Wesentlichen aus den Mitgliedsbeiträgen der Organisational Stakeholder sowie aus Spenden von Unternehmen, die nach den GRI-Guidelines Bericht erstatten, bzw. gro-

41 Vgl. GRI (Fn. 24), Art. 6–8 und [www.globalreporting.org/AboutGRI/WhoWeAre](http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhoWeAre).

42 Das Board des IASC konnte bis zu maximal 17 Mitglieder umfassen; vgl. Haller (Fn. 40), S. 1298.

43 GRI (Fn. 24), Art. 5.2. Bei dem Nominating Committee handelt es sich um einen speziell für die Vorbereitung und Durchführung der Wahl berufenen, aus 7 Personen bestehenden Ausschuss. Vgl. GRI (Fn. 24), Art. 18 u. 19.

44 Vgl. GRI (Fn. 24), Art. 4.1 u. 4.2.

45 Eine Liste der aktuellen Board-Mitglieder findet sich unter: [www.globalreporting.org/AboutGRI/WhoWeAre/Board/](http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhoWeAre/Board/).

46 Einzelne Individuen können sich auch als Mitglied registrieren lassen, besitzen aber keinerlei Governance-Rechte; vgl. GRI (Fn. 24), Art. 11.5.

47 Die GRI rekrutiert sich also im Gegensatz zum IASC nicht aus einer spezifischen Berufsgruppe oder Organisation, sondern seine Mitglieder kommen aus völlig verschiedenen Berufs- und Interessengruppen.

48 Vgl. GRI (Fn. 24), Art. 12.2 u. 14.2.

49 Vgl. GRI (Fn. 24), Art. 11.4.

50 Eine detaillierte Liste der Organisational Stakeholders befindet sich auf [www.globalreporting.org/griportal/GRI/OSManagement/firmOSMemberSearch.aspx](http://www.globalreporting.org/griportal/GRI/OSManagement/firmOSMemberSearch.aspx).

51 [www.globalreporting.org/AboutGRI/WhoWeAre/](http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhoWeAre/); es können bis zu 60 Mitglieder aufgenommen werden; vgl. GRI (Fn. 24), Art. 14.1. Dieses Organ entspricht der sog. „Consultative Group“ des IASC, wobei es deutlich direkter an der Regelentwicklung partizipiert als jenes des IASC.

52 Vgl. GRI (Fn. 24), Art. 15.2.

53 Vgl. GRI (Fn. 24), Art. 14.4.

54 Vgl. GRI (Fn. 24), Art. 14.5. Zu den aktuellen Mitgliedern siehe [www.globalreporting.org/AboutGRI/WhoWeAre/StakeholderCouncil/](http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhoWeAre/StakeholderCouncil/).

55 Ein solches Organ fehlte in der Organisationsstruktur des IASC, wurde aber im Rahmen der Umorganisation des IASC zum IASB mit dem Standards Advisory Council eingeführt.

56 [www.globalreporting.org/AboutGRI/WhoWeAre/](http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhoWeAre/). Die Mitgliederzahl kann zwischen 10–15 variieren; vgl. GRI (Fn. 24), Art. 20.1. Zu den Mitgliedern siehe [www.globalreporting.org/AboutGRI/WhoWeAre/TechnicalAdvisoryCommittee](http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhoWeAre/TechnicalAdvisoryCommittee).

57 Vgl. GRI (Fn. 24), Art. 20.1.

58 Vgl. GRI (Fn. 24), Art. 24.1.

59 Vgl. Haller (Fn. 40), S. 1298.

60 Vgl. [www.globalreporting.org/AboutGRI/WhoWeAre/Secretariat/](http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhoWeAre/Secretariat/).

ßen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Unternehmen, die sich auf die Prüfung von auf GRI basierten Berichten spezialisiert haben. Daneben erhält sie auch Zuwendungen öffentlicher Institutionen.<sup>61</sup> Die jährlichen Beiträge der Organisational Stakeholder sind umsatzabhängig und variieren zwischen 100 Euro und 10 000 Euro.<sup>62</sup> Aufgrund der Freiwilligkeit der Nachhaltigkeitsberichterstattung und der Absicht der GRI, die Veröffentlichung von solchen Berichten voranzutreiben, stellt der Verkauf der Guidelines und der anderen Verlautbarungen – im Gegensatz zur damaligen Situation beim IASC – keine Finanzierungsquelle dar. Sämtliche Veröffentlichungen werden kostenlos im Internet zur Verfügung gestellt.

## VII. Entwicklung der Normen

Ein weiteres Zeichen für die Dynamik der GRI ist die Tatsache, dass sie seit ihrer Gründung ihr Regelwerk bereits zweimal wesentlich überarbeitet hat.<sup>63</sup> Nach der Verabschiedung der ersten Generation von GRI-Guidelines im Jahre 2000, folgte die zweite Generation im Jahre 2002. Die jüngste Überarbeitung fand unter dem Projektnamen „G3“ statt und wurde nach einer dreijährigen Bearbeitungszeit Anfang Oktober 2006 mit den „Sustainability Reporting Guidelines Version 3.0“ abgeschlossen.

Charakteristisch für den Entwicklungsprozess der Guidelines ist entsprechend dem Konzept des Stakeholder Engagement die unmittelbare und ständige Einbeziehung der Stakeholdergruppen. Zunächst bildet das Secretariat zu bestimmten Aspekten des Regelwerks aus dem Stakeholderkreis Working Groups.<sup>64</sup> Die Arbeit der Working Groups wird dem Secretariat zur Begutachtung, Kommentierung und Überarbeitung vorgelegt. Das Secretariat wiederum präsentiert die überarbeiteten GRI-Guidelines dem Board. Die vom Secretariat gemäß den Kommentaren des Board überarbeitete Fassung wird anschließend dem Stakeholder Council und dem Technical Advisory Council zur Begutachtung und Einbringung möglicher Änderungsvorschläge vorgelegt. Schließlich wird der endgültige Entwurf, bevor er im Board zur Abstimmung gestellt wird, noch mind. 60 Tage der Öffentlichkeit zur Kommentierung zugänglich gemacht. Die eingehenden Kommentare werden von den Gremien geprüft und gegebenenfalls eingearbeitet.<sup>65</sup> Das Board entscheidet als letzte Instanz über die Anerkennung der Guidelines. Insgesamt erweist sich das Verfahren deutlich kompakter und effizienter als der Due Process des IASC. Das Secretariat hat eine zentrale Rolle beim Vorantreiben des Entwicklungsprozesses und der Einbeziehung der Interessengruppen ist viel unmittelbarer, da sich alle Organisational Stakeholder zu jeder Prozessphase direkt über das Internet<sup>66</sup> oder in ihrer Mitarbeit in Gremien einbringen können.

Wie nachfolgend erläutert wird, besteht das Regelwerk der GRI im Gegensatz zu den IAS/IFRS nicht aus einzelnen Standards, sondern aus drei Normentypen, die miteinander verzahnt sind. Deshalb beziehen sich Überarbeitungen und Erweiterungen grundsätzlich immer auf alle oder einen der drei Normentypen und nicht wie beim IASC/IASB auf einzelne Standards. Die Revision im Rahmen des G3 bezog sich auf alle drei Normentypen und bewirkte wesentliche Änderungen sowohl struktureller als auch inhaltlicher Art.

Um eine möglichst breite Wirkung der Guidelines zu erreichen, werden diese in mehrere Sprachen übersetzt (Version 2 der Guidelines lag in 15 Sprachen vor).<sup>67</sup> Momentan existiert die neue Version 3 lediglich in Englisch und Holländisch.

## VIII. GRI Reporting Framework

### 1. Struktur

Im Gegensatz zur Terminologie des IASB steht der Begriff des Reporting Framework im Kontext der GRI nicht für eine Deduktionsbasis von Standards, sondern – wie in Abbildung 2 zum Ausdruck kommt – für die Gesamtheit der von der GRI entwickelten Normen, die aus drei Normentypen bestehen.<sup>68</sup> Die *Sustainability Reporting Guidelines* stellen den Kern und die Basis des Regelsystems dar. Sie enthalten zentrale Prinzipien und konkrete Informationsinhalte zur Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten. Die *Protocols* und *Sector Supplements* ergänzen die *Guidelines*, indem sie die Berichtsinhalte konkretisieren bzw. erweitern. Dabei werden in den *Indicator Protocols* die in den Guidelines zu den drei Nachhaltigkeitsaspekten „Ökonomie“, „Ökologie“ und „Gesellschaft“ aufgeführten Leistungsindikatoren näher definiert und deren Messkriterien spezifiziert. Sie sollen helfen, die geforderten Indikatoren besser zu verstehen und genauer zu ermitteln. Andererseits wird in dem sog. *Boundary Protocol* der Berichtskreis näher

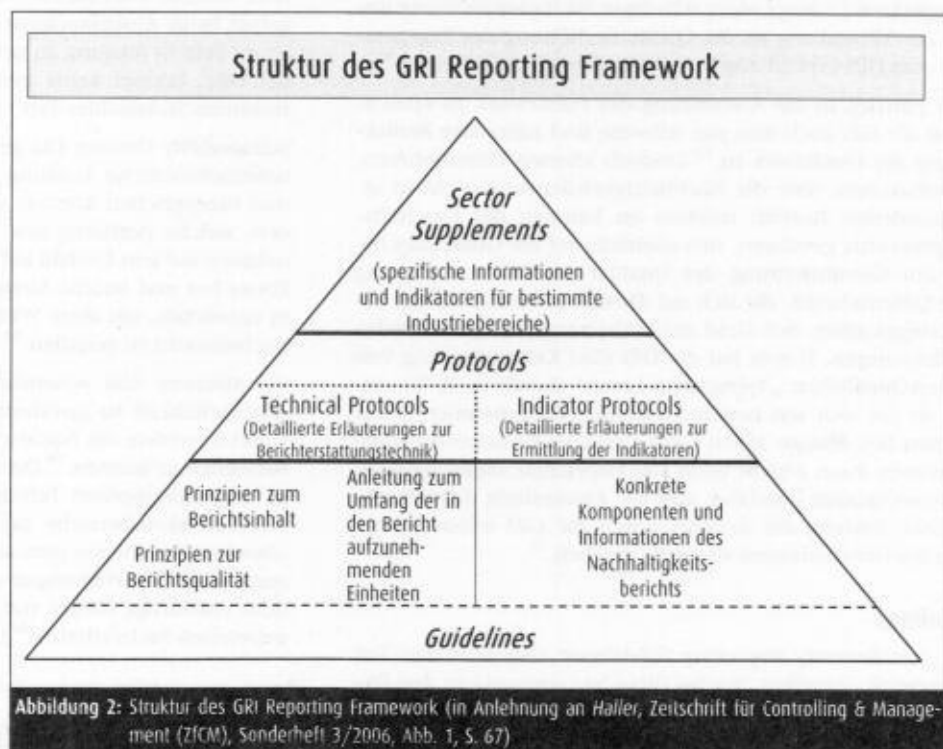


Abbildung 2: Struktur des GRI Reporting Framework (in Anlehnung an Haller, Zeitschrift für Controlling & Management (ZfCM), Sonderheft 3/2006, Abb. 1, S. 67)

61 Vgl. Woods/Colson, The CPA Journal, Juni 2003, S. 60.

62 Vgl. [www.globalreporting.org/griportal/GRI/OSManagement/firmOSRegistration.aspx](http://www.globalreporting.org/griportal/GRI/OSManagement/firmOSRegistration.aspx).

63 Im Vergleich hierzu wurden die ersten wesentlichen Überarbeitungen der IAS erst nach mehr als 15 Jahren nach der Gründung des IASC mit dem „Comparability and Improvement Project“ initiiert.

64 Zu den verschiedenen Working Groups zur Entwicklung der „G3“ siehe GRI (Fn. 30), S. 41–43.

65 Vgl. GRI (Fn. 24), S. 12 f. Für die „G3“ begann diese sog. Public Comment Period am 1. 1. 2006 und dauerte insgesamt 90 Tage. Die 270 eingegangenen Stellungnahmen führten noch zu wesentlichen Änderungen der endgültigen Guidelines gegenüber dem publizierten Entwurf; vgl. GRI (Fn. 30), S. 43.

66 Vgl. [www.globalreporting.org/Services/ResearchLibrary/GRIPublications/GRI-Publications.htm#RFPubs](http://www.globalreporting.org/Services/ResearchLibrary/GRIPublications/GRI-Publications.htm#RFPubs).

67 Im Gegensatz hierzu startete das IASC erst nach mehr als 20 Jahren mit der Übersetzung der IAS in andere Sprachen.

68 Vgl. GRI (Fn. 30), S. 3 f.



festgelegt, d. h. der Umfang, der in den Bericht aufzunehmenden Einheiten und Beziehungen, die auf die Nachhaltigkeitsleistung des berichtenden Unternehmens Einfluss nehmen.<sup>69</sup>

Im Gegensatz hierzu werden in den *Sector Supplements* Besonderheiten hinsichtlich der Berichtsinhalte spezifischer Branchen aufgegriffen. Hierdurch wird der Tatsache Rechnung getragen, dass die Relevanz und Ausprägung spezifischer Nachhaltigkeitsaspekte wesentlich vom Typ der Unternehmenstätigkeit abhängen und deshalb branchenspezifische Auslegungen und Anwendungen der Basisgrundsätze für die Nützlichkeit der Berichterstattung entscheidend sind. Aufgrund der unterschiedlichen Bedeutung und Ausprägung von Indikatoren für spezifische Industriebereiche enthalten die *Sector Supplements* unternehmenstätigkeitsspezifische Interpretationen der allgemeinen Indikatoren bzw. fordern zusätzliche, industriespezifische Indikatoren. Bisher wurden solche branchenspezifischen Ergänzungen für folgende Sektoren erarbeitet: Bergbau und Metallindustrie, Transport und Logistik, Telekommunikation, Reiseveranstalter, Finanzdienstleistung, Fahrzeugindustrie sowie öffentliche Verwaltung. Für die Bekleidungs- und Schuhindustrie sowie Energieversorger sind entsprechende *Sector Supplements* in Arbeit.<sup>70</sup>

Das Reporting Framework wird von der GRI als ein dynamisches Normensystem verstanden, das im Rahmen des Multi-Stakeholder-Engagement-Concept einer ständigen Weiterentwicklung unterliegt. Zur Mitwirkung an der Qualitätserhöhung des Regelwerkes sind vom GRI explizit alle Interessengruppen aufgefordert.<sup>71</sup>

Um den Einstieg in die Anwendung des Framework zu erleichtern, lässt die GRI auch eine nur teilweise und sukzessive Berücksichtigung der Guidelines zu.<sup>72</sup> Deshalb können Unternehmen, die Informationen über die Nachhaltigkeitsleistung nicht in einem gesonderten Bericht, sondern im Rahmen des Geschäfts- oder Lageberichts gewähren, sich ebenfalls auf die Guidelines beziehen. Zur Gewährleistung der Qualität der Berichterstattung sind die Unternehmen, die sich auf die GRI in einem Bericht beziehen, aufgefordert, den Grad der Einhaltung der Guideline-Inhalte offenzulegen. Hierzu hat die GRI eine Kategorisierung von drei unterschiedlichen „Application Levels“ (Levels A, B, C) entwickelt, in die sich das berichterstattende Unternehmen selbst einzustufen hat. Ebenso sollen GRI-Guidelines berücksichtigende Unternehmen ihren Bericht beim GRI einreichen, damit diese einen entsprechenden Überblick über die Anwendung ihrer Regeln erhält. Eine Prüfung des Berichts durch die GRI selbst, ist auf Wunsch des Unternehmens ebenfalls möglich.<sup>73</sup>

## 2. Guidelines

Da die „Sustainability Reporting Guidelines“ den zentralen Teil des Framework darstellen, werden diese im Gegensatz zu den *Protocols* und den *Sector Supplements* nachfolgend näher vorgestellt. Ihre Struktur sowie ihr Inhalt haben mit der Verabschiedung der „G3“ wesentliche Veränderungen erfahren.<sup>74</sup> Die Guidelines bestehen nun aus zwei Teilen. Der erste Teil enthält allgemeine und im Einzelfall schwer konkretisierbare Prinzipien zur Bestimmung des Berichtsinhalts und zur Gewährleistung der Informationsqualität sowie Anleitungen zur Festlegung des Berichtsumfangs, die ihrem Inhalt und Wesen nach den Qualitativen Charakteristika des IASC-Framework vergleichbar sind. Der zweite Teil (sog. „Standard Disclosures“) legt konkrete Informationen und Daten (sog. „Indicators“) zu den drei Sustainability-Bereichen sowie die Art deren Berichterstattung fest.<sup>75</sup>

### a) Prinzipien zum Berichtsinhalt

Die Frage, was in einen Nachhaltigkeitsbericht aufzunehmen ist, sollte auf Basis folgender Prinzipien beantwortet werden:

- **Materiality:** Demnach sollen nur Informationen aufgenommen werden, die wesentliche Wirkungen des Unternehmens auf seine ökonomische, ökologische und soziale Umwelt betreffen oder die das Potenzial haben, einen maßgeblichen Einfluss auf die Beurteilung und die Entscheidung von Stakeholdern auszuüben. Bei der Wesentlichkeitsabwägung sollten sowohl interne Faktoren (z. B. Nachhaltigkeitsstrategie des Unternehmens bzw. spezifische Erfolgsfaktoren) als auch externe Faktoren (z. B. Erwartungen der Stakeholder, Veränderungen der Umweltbedingungen, Nachhaltigkeitsleistungen von Peer-Unternehmen) berücksichtigt werden. Im Gegensatz zum Wesentlichkeitskriterium im Rahmen des IASC-Framework hat die Wesentlichkeitsbetrachtung in der Nachhaltigkeitsberichterstattung primär eine qualitative und keine quantitative Dimension; darüber hinaus wird darin das Kriterium der Entscheidungsrelevanz subsumiert, wohingegen im IASC-Framework diese ein zentrales qualitatives Charakteristikum darstellt.
- **Stakeholder Inclusiveness:** Die Berichterstattung sollte an den Erwartungen und Interessen der für das jeweilige Unternehmen relevanten Stakeholder<sup>76</sup> ausgerichtet sein, die insbesondere durch das sog. „Stakeholder Engagement“ (d. h. aktives Eruiere von bestehenden Interessen durch intensive Recherchen und Dialog mit den verschiedenen Stakeholder-Gruppen) identifiziert werden. Über die Gewichtung der Interessen und das Vorgehen beim Ausbalancieren von konfligierenden Erwartungen ist im Bericht Stellung zu nehmen.<sup>77</sup> Entgegen dem Framework des IASC besteht keine generelle Fokussierung auf einen bestimmten Stakeholder-Typ.
- **Sustainability Context:** Die gewährten Informationen sollten die unternehmerische Leistung in den wirtschaftlichen, sozialen und ökologischen Kontext stellen; d. h. es sollte deutlich werden, welche positiven bzw. negativen Wirkungen das Unternehmen auf sein Umfeld auf regionaler, nationaler und globaler Ebene hat und welche Strategien und operativen Maßnahmen es entwickelt, um diese Wirkungen möglichst positiv bzw. wenig belastend zu gestalten.<sup>78</sup>
- **Completeness:** Alle wesentlichen Informationen sind in einer Ausführlichkeit zu gewähren, dass die Stakeholder in die Lage versetzt werden, die Nachhaltigkeitsleistung des Unternehmens beurteilen zu können.<sup>79</sup> Dieses Prinzip bezieht sich auf die Menge der einbezogenen Informationen, das Abdecken aller drei Nachhaltigkeitsbereiche, den Zeitraum, über den berichtet wird (dabei sind nicht nur dem aktuellen Berichterstattungszeitraum zuzurechnende Wirkungen aufzuführen, sondern auch wesentliche zukünftige Effekte von im Berichterstattungszeitraum aufgetretenen Sachverhalten<sup>80</sup>) sowie den Umfang der in den Be-

69 Vgl. [www.globalreporting.org/Services/ResearchLibrary/GRIPublications.htm#supPubs](http://www.globalreporting.org/Services/ResearchLibrary/GRIPublications.htm#supPubs).

70 Vgl. [www.globalreporting.org/InDevelopment/SectorSupplements](http://www.globalreporting.org/InDevelopment/SectorSupplements).

71 Vgl. [www.globalreporting.org/WhoAreYou/](http://www.globalreporting.org/WhoAreYou/) und [www.globalreporting.org/Services/Networking/](http://www.globalreporting.org/Services/Networking/).

72 Momentan ist die Anzahl von Unternehmen, die die Guidelines vollständig anwenden, noch relativ gering, jedoch stetig zunehmend; vgl. Context (Fn. 3), S. 13.

73 Vgl. GRI (Fn. 30), S. 5 f.

74 Zu der früheren Zusammensetzung der Guidelines siehe u. a. Woods/Colson (Fn. 61), S. 60 ff.

75 Vgl. GRI (Fn. 30), S. 4 f. Wobei es den Unternehmen freigestellt bleibt, welches Berichterstattungsmedium (elektronisch, web-basiert oder Druckbericht) sie wählen; vgl. GRI (Fn. 30), S. 37.

76 Als Stakeholder gelten all diejenigen Gruppen oder Individuen auf die die Unternehmensaktivitäten einen wesentlichen Einfluss haben und deren Aktivitäten ihrerseits auch die Unternehmensposition spürbar beeinflussen können; vgl. GRI (Fn. 30), S. 10.

77 Vgl. GRI (Fn. 30), S. 10.

78 Vgl. GRI (Fn. 30), S. 11.

79 Vgl. GRI (Fn. 30), S. 12.

80 Vgl. GRI (Fn. 30), S. 12.

richt aufzunehmenden Einheiten (Reporting Boundary).<sup>81</sup> Im Gegensatz zu den IAS/IFRS kann die Offenlegung von wesentlichen Informationen in begründeten Fällen (z. B. bei zu hohen Kosten der Datengewinnung, rechtlichen Bedenken, Schutz der Privatsphäre etc.) unterbleiben (hierüber ist allerdings zu berichten).<sup>82</sup>

## b) Prinzipien zur Berichtsqualität

Die Qualität der Berichterstattung sollte durch die Einhaltung nachfolgender Prinzipien sichergestellt werden:

- **Balance:** Um einem Missbrauch des Berichts als reines PR-Instrument vorzubeugen, soll dieser – ähnlich dem Charakteristikum der „Neutrality“ des IASC-Framework – versuchen, ein möglichst neutrales Bild der Nachhaltigkeitsleistung des Unternehmens zu zeigen, d. h. positive und negative Informationen sind gleichermaßen zu berichten; ebenso sollte in der Darstellung der Information klar zwischen Fakten und Einschätzungen bzw. Beurteilungen des Managements getrennt werden.<sup>83</sup>
- **Comparability:** Vergleichbar dem gleich lautenden Prinzip des IASC-Framework sind die Ermittlungs- sowie die Präsentationsmethoden der Informationen über die Zeit stetig anzuwenden, damit eine kontinuierliche Leistungsbeurteilung und auch eine Einschätzung der Leistung des Unternehmens im Vergleich zu anderen Unternehmen möglich ist. Falls Stetigkeitsdurchbrechungen vorgenommen werden, sind diese zu erläutern, und es ist – soweit möglich – eine Überleitung zu den Angaben und verwandten Methoden der Vorperioden herzustellen.<sup>84</sup>
- **Accuracy:** Die Informationen sollen korrekt und detailliert genug sein, um für die Stakeholder eine Beurteilung der Nachhaltigkeitsleistung des Unternehmens zu ermöglichen. Die Korrektheit von Informationen wird bei qualitativen Informationen durch die Klarheit der Ausdrucksweise, den Detaillierungsgrad und die Ausgewogenheit der Darstellung charakterisiert, wohingegen es bei quantitativen Informationen primär auf die Methoden der Datengewinnung, -verarbeitung und -analyse ankommt.<sup>85</sup>

**Timeliness:** Identisch zum Framework des IASC wird gefordert, dass die Informationen so zeitnah und auf einer regulären periodischen Basis gegeben werden sollen, dass sie ihre Nützlichkeit für Entscheidungen der Stakeholder nicht verlieren. Dabei ist auch auf eine Stetigkeit der Berichtsperioden zu achten. Eine Parallelität mit dem Berichtszeitraum der Finanzberichterstattung wird als vorteilhaft bezeichnet, da dadurch eine Beziehung zwischen der finanziellen Leistung und der Nachhaltigkeitsleistung besser hergestellt werden kann.<sup>86</sup>

**Clarity:** Die Information ist in einer solchen Form zu gewähren, dass sie für Stakeholder verständlich und zugänglich wird. Dabei ist von einem Stakeholder auszugehen, mit einem „... reasonable understanding of the organization and its activities.“<sup>87</sup> Hierzu tragen u. a. ein adäquates Niveau an Disaggregation<sup>88</sup> der gewährten Daten sowie übersichtliche Tabellen und Graphiken bei.<sup>89</sup> Ebenso sollte zur Erfüllung dieses Prinzips auch eine von der GRI vorgeschlagene einheitliche Gliederung des Berichts Anwendung finden.<sup>90</sup>

**Reliability:** Die Informationen sollen im Rahmen der Berichterstellung so gewonnen, verarbeitet und dargestellt werden, dass ihre Qualität und Wesentlichkeit gewährleistet ist und einer Überprüfung durch eine unternehmensexterne Institution standhält. Hierzu ist es notwendig, einen internen Informations-, Kontroll- und Dokumentationsprozess zu institutionalisieren, der die Verlässlichkeit und Relevanz der in den Bericht aufgenommenen Informationen garantiert.<sup>91</sup>

## c) Anleitung zur Bestimmung des Umfangs der in den Bericht aufzunehmenden Einheiten (reporting boundary)

Das berichterstattende Unternehmen sollte sämtliche Einheiten in den Bericht aufnehmen, die von ihm beherrscht (control) oder maßgeblich beeinflusst (significant influence) werden.<sup>92</sup> Zusätzlich sollen aber auch all jene Einheiten einbezogen werden, die einen wesentlichen Einfluss auf die Nachhaltigkeitsleistung des Unternehmens haben, wie z. B. vor- oder nachgelagerte Einheiten in der Wertschöpfungskette. Somit wird der Berichtskreis weiter gefasst als bei der konsolidierten Finanzberichterstattung (Konzernabschlusserstellung). Da die Möglichkeit der zuverlässigen Informationsbeschaffung wesentlich durch das Abhängigkeitsverhältnis der erwähnten Einheiten gegenüber dem berichterstellenden Unternehmen determiniert wird, ist eine abgestufte Gewährung von Informationen vorgesehen. So sollten lediglich die beherrschten Einheiten in die detaillierte Informationsgewährung (insbesondere Indikatorermittlung, siehe unten ee)) einbezogen werden, während Einheiten, bei denen ein maßgeblicher Einfluss besteht, nur bei der generellen Beschreibung der Ziele und Maßnahmen des Unternehmens in den einzelnen Nachhaltigkeitsbereichen zu berücksichtigen sind (sog. „Management Approach“, siehe unten ee)). Andere Einheiten mit wesentlicher Relevanz für die Nachhaltigkeitsleistung des Unternehmens sind lediglich bei den im ersten Teil des Nachhaltigkeitsberichts zu machenden Angaben (sog. „Narrative Disclosures“) einzubeziehen.<sup>93</sup>

## d) Konkrete Komponenten und Informationen des Nachhaltigkeitsberichts

Die allgemeinen Berichterstattungsprinzipien werden im zweiten Teil der Guidelines durch die sog. „Standard Disclosures“ konkretisiert, die letztlich eine Vorgabe der Mindestinhalte eines Nachhaltigkeitsberichts darstellen und – wenn überhaupt – nur unwesentliche Parallelitäten zu den Regeln des IASC/IASB aufweisen. Demnach sollte ein solcher Bericht im Wesentlichen aus folgenden Informationsbereichen bestehen:

### aa) Nachhaltigkeit und Unternehmensstrategie

Wesentliches Element dieses Berichtsteils ist eine Stellungnahme der obersten Führungsperson eines Unternehmens über die Bedeutung von Nachhaltigkeitsaspekten für die Führung und Strategie des Unternehmens. Hierdurch sollte vor allem die Identifikation der Unternehmensführung mit dem Thema der Nachhaltigkeit deutlich gemacht werden. Dabei ist auf die wesentlichen Herausforderungen und Wettbewerbsparameter mit Nachhaltigkeitsbezug und die diesbezüglich von der Unternehmensleitung entwickelten Visionen und Strategien einzugehen. Es soll deutlich werden, welche Zielsetzungen von der Unternehmensleitung kurz-, mittel- und langfristig verfolgt und welche Prioritäten in zeitlicher Hinsicht gesetzt werden. Darüber hinaus sind in der Berichtsperiode aufgetre-

<sup>81</sup> Siehe unten c).

<sup>82</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 37.

<sup>83</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 13.

<sup>84</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 14.

<sup>85</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 15. Dieser Grundsatz besitzt Parallelen zum Grundsatz „Faithful Representation“ des IASC-Framework.

<sup>86</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 16 u. 37.

<sup>87</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 16. Dieses Prinzip ist jenem der „Understandability“ des IASC-Framework vergleichbar.

<sup>88</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 37.

<sup>89</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 16.

<sup>90</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 22.

<sup>91</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 17. Dieser Bezug zur internen Dokumentation und der externen Überprüfbarkeit findet sich im gleichnamigen Grundsatz des IASC-Framework nicht.

<sup>92</sup> Dabei entsprechen die Definitionen jenen des IAS 27 bzw. IAS 28.

<sup>93</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 17 ff.



tene, wesentliche Ereignisse zu nennen, die die Nachhaltigkeitsleistung geprägt haben.<sup>94</sup>

Neben dieser Stellungnahme soll der Bericht eine Darstellung der wesentlichen Nachhaltigkeitseffekte der Unternehmenstätigkeit sowie der zentralen Risiken und Chancen, die sich daraus ergeben, enthalten. Darüber hinaus soll grundsätzlich angegeben werden, inwieweit und in welchen Bereichen die Wirkung auf das Unternehmensumfeld verbessert oder möglicherweise verschlechtert wurde und worin die wichtigsten Gründe hierfür lagen. Außerdem ist der potenzielle Einfluss von sich auf dem Gebiet der Nachhaltigkeit ergebenden Entwicklungen auf die langfristige wirtschaftliche und finanzielle Situation des Unternehmens zu erläutern.<sup>95</sup>

### bb) Unternehmensprofil

Nach dieser Analyse der strategischen Herausforderungen und Positionierung des Unternehmens im Hinblick auf das Nachhaltigkeitsprinzip ist im nächsten Abschnitt das Unternehmen näher zu beschreiben. Dabei ist u. a. einzugehen auf: Branche, sektorielle und geographische Geschäftsbereiche, wesentliche Produkte und immaterielle Werte sowie Eigentumsverhältnisse, Rechtsform und Größe des Unternehmens etc. sowie wesentliche Änderungen solcher zentralen Unternehmenscharakteristika.<sup>96</sup>

### cc) Erläuterungen zum Bericht

Im Anschluss daran ist der Bericht selbst näher zu spezifizieren. Neben Berichtszeitraum, Häufigkeit der Berichterstattung, Umfang der einbezogenen Einheiten, Angabe der für den Bericht verantwortlichen Personen etc. ist an dieser Stelle auf die Kriterien und Methoden einzugehen, die bei der Festlegung der Wesentlichkeit, bei der Auswahl der berichteten Informationen, der Eruierung der Stakeholderinteressen und zur Erfüllung der anderen Berichterstattungsprinzipien (siehe oben) angewandt wurden.<sup>97</sup> Außerdem sind wesentliche Stetigkeitsdurchbrechungen und deren Gründe sowie deren Auswirkungen zu erläutern.<sup>98</sup> Ebenso soll das Unternehmen darüber Angaben machen, ob der Bericht in Gänze oder nur teilweise von einer unabhängigen Instanz geprüft bzw. durchgesehen wurde (Assurance) und was das Ergebnis dieser Assurance-Maßnahme war.<sup>99</sup> Die GRI empfiehlt die Vornahme einer solchen externen Assurance und fordert die Unternehmen auf, deren Durchführung den Adressaten des Berichts durch den Vermerk eines „+“ bei der Application-Level-Angabe (z. B. A+) zu kommunizieren.<sup>100</sup>

### dd) Governance und Stakeholder Engagement

In einem weiteren Abschnitt sind die Governance-Strukturen und -Mechanismen im Allgemeinen (u. a. Beschreibung des Board-Systems, der Verantwortlichkeiten der Führungs- und Überwachungsorgane, der Beziehungen und Einflussnahmemöglichkeiten von Eigentümern und Mitarbeitern, der Anreiz- und Beurteilungssysteme von Führungskräften etc.) und mit Blick auf die Nachhaltigkeitsleistung im Besonderen (z. B. Implementierung von Mission Statements und Codes of Conduct etc., konkrete Überwachungssysteme im Hinblick auf die Nachhaltigkeitsleistung, Rolle der Nachhaltigkeitsleistung bei der Beurteilung von Führungskräften etc.) kurz zu beschreiben. Ebenso soll angegeben werden, welche Verhaltenskodizes und andere Normen (z. B. Global Compact der UN bzw. OECD Guidelines of Multinational Enterprises) vom Unternehmen befolgt werden und welche nachhaltigkeitsbezogenen Initiativen das Unternehmen unterstützt bzw. darin aktiv mitwirkt. Auch sollte darüber berichtet werden, mit welchen Stakeholdergruppen das Unternehmen in der Periode in welcher Form in einem engeren Dialog stand, welche Themen von den jeweiligen Gruppen thematisiert wurden und wie das Unternehmen auf die Hinweise und Aktionen der Stakeholder reagierte bzw. zu reagieren beabsichtigt (Stakeholder-Engagement).<sup>101</sup>

### ee) Beschreibung der Nachhaltigkeitsleistung

In diesem Teil sind umfangreiche und detaillierte Informationen zu der unternehmerischen Leistung in den drei Nachhaltigkeitsdimensionen „Ökonomie“, „Ökologie“ und „Gesellschaft“ zu gewähren, wobei der letzte Bereich weiter in vier Bereiche „Arbeit“, „Menschenrechte“, „Gesellschaft“ und „Produktverantwortung“ unterteilt wird. Die Leistungsbeschreibung und -messung erfolgt durch sog. Indikatoren, die von den Guidelines vorgegeben werden. Um die Informationsfülle und -belastung in Grenzen zu halten, differenziert die GRI zwischen sog. „Core Indicators“ (Kernindikatoren) und sog. „Additional Indicators“ (Zusatzindikatoren). Erstere sind solche, die die GRI grundsätzlich für alle Unternehmen als wesentlich einschätzt und deshalb ihre Berichterstattung fordert; es sei denn, sie werden in spezifischen Situationen bei spezifischen Unternehmen als unwesentlich eingestuft. Die Additional Indicators sind nur dann zu bestimmen und auszuweisen, wenn sie bei den jeweiligen Unternehmen als wesentlich zu beurteilen sind. Wie bereits oben erwähnt, haben Unternehmen, die bestimmten Branchen angehören, auch noch die Indikatoren der Sector Supplements in ihren Bericht einzubeziehen. Sie besitzen die gleiche Autorität wie die Core Indicators der Guidelines.<sup>102</sup>

Zu jedem der Leistungsbereiche, die mit Indikatoren beschrieben werden, ist das Management aufgefordert, die diesbezüglich verfolgten Zielsetzungen zu benennen, die wesentlichen Chancen und Risiken zu beschreiben sowie die Maßnahmen zu erläutern, die getroffen wurden, um die Ziele zu erreichen und den Herausforderungen zu begegnen. Auch ist über diesbezügliche Erfolge und Misserfolge zu berichten (sog. „Management Approach“).<sup>103</sup>

Sämtliche Informationen der Standard Disclosures sind für die Berichtsperiode und die zwei vorhergehenden Perioden zu gewähren. Die Ausführungen der Protocols, die zu allen Indikatoren jeweils eine konkrete Definition enthalten und Hilfestellungen zu deren Ermittlung geben, sind bei der Bestimmung der Indikatoren zu beachten, um eine möglichst einheitliche Ermittlung und damit auch eine Vergleichbarkeit der Indikatorenausprägungen zu erreichen. Der Aggregationsgrad der Informationen und der Indikatoren ist vom Unternehmen selbst zu wählen; es sollte sich dabei von den allgemeinen Berichtsprinzipien wie Wesentlichkeit, Klarheit und Vollständigkeit (siehe oben) leiten lassen.

Von den insgesamt 79 Indikatoren, die in den Guidelines genannt werden, sind 49 Core Indicators und 30 Additional Indicators. Abbildung 3 gibt einen Überblick über die Core Indicators. Dabei werden die Kriterien der Leistungsdefinition in den einzelnen Nachhaltigkeitsbereichen deutlich. So kommt es im Bereich der ökonomischen Dimension im Gegensatz zur finanziellen Berichterstattung darauf an, den Beitrag des Unternehmens zu einem nachhaltigen Wirtschaftssystem aufzuzeigen.<sup>104</sup> Im Bereich der Ökologie geht es um die Darstellung der Wirkungen des Unternehmens auf lebende und nicht-lebende natürliche Systeme und im Bereich der Gesellschaft um das Aufzeigen der Wahrnehmung der Verantwortung gegenüber den Mitarbeitern, den sozia-

<sup>94</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 20.

<sup>95</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 20 f.

<sup>96</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 21.

<sup>97</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 21 f.

<sup>98</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 21. Die Angaben zielen primär darauf ab, die Bedeutung der Transparenz in der Berichterstattung hervorzuheben. D. h. nicht nur die Datengewährung an sich wird als bedeutend betrachtet, sondern auch die Information darüber, wie die Daten gewonnen wurden.

<sup>99</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 22.

<sup>100</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 5 f. u. 38.

<sup>101</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 24.

<sup>102</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 24.

<sup>103</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 24 f.

<sup>104</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 25.



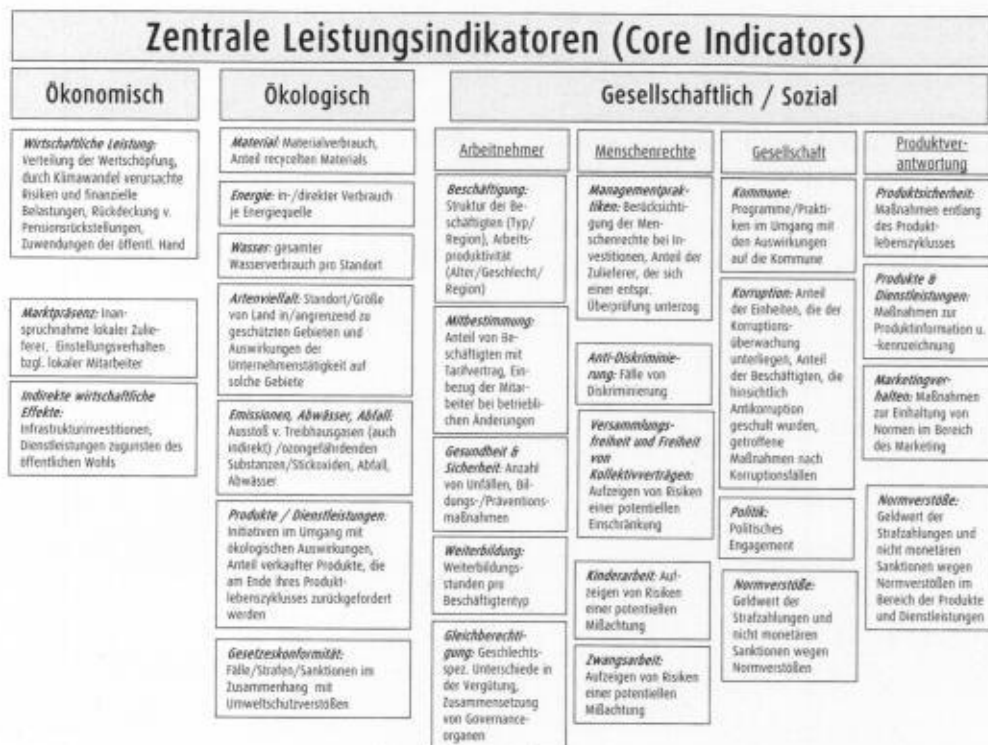


Abbildung 3: Zentrale Leistungsindikatoren (in Anlehnung an: Haller, ZfCM 2006, Sonderheft 3/2006, Abb. 2, S. 70)

len und politischen Systemen sowie den Kunden im Rahmen sämtlicher Unternehmensfunktionen wie Produktion, Absatz und Finanzierung bzw. Investition.

## IX. Zusammenfassung

- Die GRI ist mittlerweile die bedeutendste Institution für die Entwicklung von weltweiten Regeln zur Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten. Sie verfolgt mit ihrer Arbeit das Ziel, den Informationsinhalt und die Informationsqualität von Nachhaltigkeitsberichten zu verbessern, um einerseits für die Adressaten der Berichte deren Nutzen im Hinblick auf Vergleichbarkeit und Benchmarking der Nachhaltigkeitsleistungen von Organisationen zu erhöhen und andererseits um den Organisationen Prinzipien und Messkriterien vorzugeben, wie sie die Nachhaltigkeitsleistung in ihren internen Governance-Systemen implementieren und in ihre strategischen und operativen Planungen und Kontrollen einbeziehen können.<sup>105</sup>
- Kern des GRI-Regelwerks (Framework) sind die Guidelines, die im ersten Teil Prinzipien zum Berichtsinhalt (wie Wesentlichkeit, Stakeholderbezogenheit, Vollständigkeit) und zur Berichtsqualität (wie Neutralität, Korrektheit, Klarheit, Zeitnähe und Vergleichbarkeit der Berichterstattung) sowie Anleitungen zur Bestimmung der in den Bericht aufzunehmenden Einheiten enthalten. Im zweiten Teil werden die Inhalte eines Nachhaltigkeitsberichts näher spezifiziert, wobei Angaben zur generellen Nachhaltigkeitsstrategie des Unternehmens und zu deren Implementierung in die Corporate Governance zu machen sind. Ebenso ist das Unternehmen hinsichtlich wichtiger Charakteristika näher zu beschreiben und die spezifische Anwendung der Berichtsprinzipien ist konkret zu erläutern. Darüber hinaus ist u. a. anzugeben, ob der Bericht dem GRI-Framework in Gänze oder nur in Teilen entspricht, ob der Bericht einer Prüfung unterzogen wurde und wer diese durchführte. Neben diesen primär verbalen und erläuternden Angaben stellen die

Guidelines insgesamt 79 Indikatoren zur Messung der Nachhaltigkeitsleistung von Unternehmen auf den drei Gebieten „Ökonomie“, „Ökologie“ und Gesellschaft vor und fordern daraus mindestens die Berücksichtigung der 49 sog. „Core Indicators“.

- Um eine weitgehend vergleichbare Ermittlung zu erreichen, werden alle Indikatoren in den sog. „Indicator Protocols“ näher definiert und erläutert. Die in den Guidelines genannten Indikatoren werden durch die sog. „Sector Supplements“ für bestimmte Branchen ergänzt, erweitert oder spezifisch interpretiert.
- Das GRI-Framework leitet seine Autorität primär aus seiner zunehmenden Berücksichtigung in der Unternehmenspraxis und seiner Anerkennung bei Rating-Institutionen ab. Es stellt nicht nur eine Leitlinie für die Erstellung ganzer Nachhaltigkeitsberichte, sondern auch für die Aufnahme von Informationen mit Nachhaltigkeitsbezug in den Lage- bzw. Geschäftsbericht dar.
- Ogleich die GRI in ihrer Zielsetzung sowie Organisationsstruktur gewisse Parallelitäten zum IASC aufweist, weicht ihr Normierungskonzept formal und inhaltlich von jenem des IASC deutlich ab. Ebenso ist die Entwicklungen der GRI während der letzten Jahre deutlich dynamischer als jene, die das IASC während seiner ersten zehn Jahre erlebte. Es erscheint als sehr wahrscheinlich, dass die GRI schon sehr bald eine ähnlich dominante Rolle im Bereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung einnehmen wird, wie das IASB heute für die Finanzberichterstattung. Für Unternehmen und deren Berater ist es deshalb wichtig, die Arbeit dieser Institution in Zukunft intensiver zu verfolgen.

<sup>105</sup> Vgl. GRI (Fn. 30), S. 6.

